

Midlertidig forskrift:

Utarbeidelse av årsregnskap for regnskapsåret 2011

En midlertidig forskrift gjør at ansvarlige revisorer kan utarbeide årsregnskap for regnskapsåret 2011 også for andre enn egne revisjonsklienter uten å ha autorisasjon som regnskapsfører.

Artikkelen er forfattet av:



Cand. jur.
Espen Knudsen
Fagsjef rammebetingelser Den norske Revisorforening



Statsautorisert revisor
Hege Korsmo Sæther
Den norske Revisorforening

Hvem forskriften gjelder for

Forskriften gjelder for godkjente revisorer med revisorregisternummer som oppfyller kravene til etterutdanning og sikkerhetsstillelse, ansvarlige revisorer etter revisorloven § 3-7. Forskriften gjelder også for godkjente revisjonsselskaper forutsatt at selskapet utpeker en ansvarlig revisor eller en autorisert regnskapsfører som oppdragsansvarlig.

Den gjelder ikke for godkjente revisjonsselskaper som også er autorisert regnskapsførerselskap, eller godkjente revisorer som også er autorisert regnskapsfører når virksomheten drives i form av enkeltpersonforetak. For disse gjelder regnskapsførerregelverket fullt ut.

Forskriftens innhold

Enkelte bestemmelser i regnskapsførerloven og regnskapsførerforskriften vil gjelde¹ dersom revisor påtar seg å utarbeide årsregnskap for andre enn egne revisjonsklienter.

¹ Den midlertidige forskriften § 2 bestemmer at følgende paragrafer i regnskapsførerloven og regnskapsførerforskriften gjelder:
- regnskapsførerloven § 2 annet ledd, § 3, § 9, § 10, § 12 og § 14.
- regnskapsførerforskriften § 3-1 annet og tredje ledd og § 3-2. I kulepunktene nedenfor er det forklart hva dette innebærer.

Følgende krav gjelder:

- Oppdraget skal utføres i samsvar med lov og god regnskapsføringsskikk. God regnskapsføringsskikk (GRFS) utfylles av bransjefastsatte regnskapsføringsstandarder.
- Revisor plikter å gi opplysninger til ny regnskapsfører om forhold som tilsier at ny regnskapsfører ikke bør påta seg oppdraget dersom ny regnskapsfører spør om dette. Hvis oppdragsgiver vesentlig misligholder sine plikter etter oppdragsavtalen slik at revisor ikke har mulighet til å produsere eller gi grunnlag for avtalt lovbestemt rapportering, plikter revisor å frasi seg oppdraget.
- Det må opprettes en skriftlig oppdragsavtale med oppdragsgiveren. Finanstilsynet kan kreve at revisor legger frem oppdragsavtaler for samtlige regnskapsføreroppdrag.
- Det må dokumenteres hva som er utført for hver enkelt oppdragsgiver. Kopi av brev og annen korrespondanse med oppdragsgiver hvor regnskapsfører har påpekt feil og mangler, skal kunne fremlegges. Denne dokumentasjonen skal oppbevares i ti år etter utløpet av regnskapsåret.
- Regnskapsførerlovens bestemmelse om taushetsplikt gjelder. Bestemmelsen er tilnærmet lik revisorlovens bestemmelse om taushetsplikt.
- Finanstilsynet har rett til innsyn i oppdragsgivers regnskapsmateriale der dette anses nødvendig for å gjennomføre tilsyn med regnskapsfører.
- Straff ved overtredelse av regnskapsførerloven og regnskapsførerforskriften følger av regnskapsførerloven § 14.

Krav til oppdragsutførelse

Revisors oppdrag med å utarbeide årsregnskap for 2011 skal utføres i samsvar med bestemmelser i lov og god regnskapsførings-

skikk. Med lov menes ikke bare regnskapsførerloven, men også den lovgivningen som oppdraget vedrører (for eksempel regnskapsloven). Når oppdraget kun består av å utarbeide årsregnskap og ligningspapirer, er ikke alle kravene i god regnskapsføringsskikk om løpende oppdragsutførelse relevante. Når revisor kjenner oppdragsgiver fra før, for eksempel fordi revisor reviderte og utarbeidet årsregnskap og ligningspapirer for fjorårets regnskap, gjør dette at enkelte av kravene allerede er oppfylt.

Nedenfor følger en oversikt over hva som må gjøres for at oppdraget skal være utført i samsvar med lov og god regnskapsføringsskikk i tilfeller der revisor reviderte fjorårets regnskap og også utarbeidet årsregnskap og ligningspapirer.

Kravene i god regnskapsføringsskikk om forutsetninger for å påta seg oppdrag, anses oppfylt i en slik situasjon.

Etablering av oppdrag

De fleste av kravene i god regnskapsføringsskikk som gjelder etablering av oppdrag, anses oppfylt der man har revidert regnskapet til oppdragsgiver tidligere.

Følgende vil imidlertid være nødvendig:

Det må utarbeides skriftlig oppdragsavtale hvor det angis hvilke oppgaver revisor påtar seg og for hvilken periode, se GRFS 0.3 og regnskapsførerloven § 3.

Det må innhentes skriftlig fullmakt når revisor skal utføre fullmaktsavhengige oppgaver på vegne av oppdragsgiver. Dette vil omfatte fullmakt vedrørende Altinn. En revisor som utarbeider årsregnskap og ligningspapirer for andre enn egne revisjonsklienter, vil ikke få automatisk tilgang i Altinn. Dette skyldes at revisor ikke skal

Veiledning om etablering og drift av regnskapsførervirksomhet

Revisorforeningen har utarbeidet en veiledning fra A til Å for medlemmer i Revisorforeningen som planlegger å etablere regnskapsføringsvirksomhet. Den finnes i verktøykassen under medlemssider på revisorforeningen.no (krever pålogging).

Veiledningen tar for seg formelle og praktiske forhold rundt det å søke om autorisasjon som regnskapsfører (regnskapsførerselskap), hva som må være på plass og vurdert før oppstart av regnskapsføringsvirksomhet og litt om løpende drift av slik virksomhet. Den beskriver også under de enkelte punktene hva Revisorforeningen nå tilbyr av faglig informasjon og veiledning, kvalitetskontroll mv. for enkeltmedlemmer og for firmaer som velger å satse på regnskapsføring.

I veiledningens kapittel 5 finnes detaljert informasjon om krav og begrensninger, samt hvordan man praktisk forholder seg til den midlertidige forskriften som åpner for at ansvarlige revisorer kan utarbeide årsregnskap for kunder som ikke er revisjonsklienter for regnskapsåret 2011.

Her finnes også:

- Mal til skriftlig oppdragsavtale hvor det angis hvilke oppgaver revisor påtar seg og for hvilken periode
- Mal til fullmakt i Altinn som regulerer rettighetene når revisor får delegert tilgang i Altinn
- Veiledning for delegering av roller i Altinn
- Oppskrift for innmelding av regnskapsfører nr. 2 i Enhetsregisteret

Sammenstilling av årsregnskap og utfylling av selvangivelse med vedlegg

Revisor skal sammenstille årsregnskapet og fylle ut ligningspapirer ved bruk av selskapets regnskapsmateriale og forklaringer mv. gitt av ledelsen. Revisor bør likevel diskutere og bli enig med ledelsen om skjønnsmessige vurderinger av vesentlig betydning. Dette kan for eksempel være regnskapsestimater og grunnlag for fortsatt drift. Det kreves imidlertid ikke at revisor utfører handlinger for å vurdere eller evaluere nøyaktigheten eller fullstendigheten av informasjonen og regnskapsmaterialet.

Ved utarbeidelsen av årsregnskapet og ligningspapirer vil Revisorforeningens sjekklister for små foretak og ligningspapirer kunne være hensiktsmessige verktøy. Oppdaterte versjoner av disse ble gjort tilgjengelig for Revisorforeningens medlemmer i januar 2012.

Før revisor fullfører oppdraget, må revisor vurdere årsregnskapet mot den kunnskapen og forståelsen revisor har om selskapet. Formålet er å vurdere om årsregnskapet inneholder vesentlige feil eller kan oppfattes å være villedende.

Dersom revisor kommer over brudd på regnskaps-, bokførings-, skatte- eller avgiftslovgivningen fra oppdragsgivers side, skal dette tas opp skriftlig med oppdragsgiver.

Det følger av GRFS 1.4.2.1, som omhandler krav tilknyttet utarbeidelse av årsregnskap, at periodiske rapporter, revisors nummererte brev og annen korrespondanse skal gjennomgås for å sikre at alt er besvart og rettet. Dette punktet er nok mest relevant der man også fører regnskapet. Det vil imidlertid være hensiktsmessig for revisor å få tilgang til korrespondanse med ligningsmyndigheter og korrespondanse med den regnskapsføreren som har ansvar for den løpende føringen, for å kunne fange opp forhold som kan ha konsekvenser for årsregnskapet og selvangivelse med vedlegg. Av samme punkt følger det videre at det skal utarbeides tilleggsopplysninger (noter), med tydelig referanse til de postene i regnskapet opplysningene gjelder, og at oppdragsgiver skal informeres om krav til underskrift og oppbevaring av årsregnskapet.

Dokumentasjon av oppdragsutførelse

Hvert enkelt oppdrag skal dokumenteres. Formålet med dokumentasjonen er å samle vesentlige opplysninger om oppdragsgiver

eller kan melde oppdraget til Enhetsregisteret, og at det ikke finnes teknisk løsning for å gi revisor automatisk tilgang. Revisor må få nødvendig tilgang ved å få delegert roller fra oppdragsgiver. Det skal innhentes skriftlig fullmakt for alle tilfeller hvor regnskapsfører kan undertegne oppgaver på vegne av oppdragsgiver. Også når man får delegert tilgang i Altinn, skal det utarbeides skriftlig fullmakt som regulerer disse rettighetene.

Det skal utarbeides en fullmaktsoversikt som viser alle fullmakter revisor har på oppdraget og hvem fullmakten omfatter, se GRFS 0.4.

Gjennomføring av oppdraget

Hva revisor må gjøre av arbeid for å sikre seg at årsregnskap og ligningspapirer blir utarbeidet i samsvar med lov og god regnskapsføringsskikk, må vurderes for det enkelte oppdraget. Revisor må ha opparbeidet kunnskap og forståelse tilstrekkelig til at revisor kan sammenstille regnskapsinformasjonen i samsvar med det gjeldende regelverket for årsregnskapet og vilkårene for oppdraget. Det må avtales hvilket regelverk som skal legges til grunn for årsregnskapet, for eksempel NRS 8 *God regnskapskikk for små foretak*. Dette bør reguleres i oppdragsavtalen. Der det er valgdag mellom aktuelle regnskapsprinsip-

per og vurderingsregler, bør revisor vurdere å informere oppdragsgiver om disse.

Behandling av regnskapsmateriale

Dersom revisor mottar oppdragsgivers oppbevaringspliktige regnskapsmateriale, skal revisor sørge for betryggende oppbevaring av dette. Det skal føres oversikt (logg) over mottak og utlevering av slik dokumentasjon. En slik logg er viktig for å verifisere hvem som har overtatt ansvaret for dokumentasjonen. Dersom revisor utsteder dokumentasjon (for eksempel årsoppgjørsposteringer) skal denne godkjennes av oppdragsgiver med mindre den kan begrunnes med annen dekkende dokumentasjon.

Avstemminger

Resultatregnskap og balanse skal baseres på avstemt og dokumentert saldobalanse. Ved årsavslutning skal samtlige balansekonti, samt nødvendige resultatkonti avstemmes. Dette innebærer at dersom revisor ikke selv skal utføre avstemminger, må det avtales hvem som skal utføre dem og at revisor skal få tilgang til disse. Det bør tas inn et punkt om dette i oppdragsavtalen. Dokumentasjon av avstemmingene skal være tilstrekkelig til at de lar seg etterprøve. GRFS 1.3 regulerer hvordan avstemminger skal gjennomføres.

Regnskap

og dennes regnskap, samt dokumentere utført arbeid. Oppdragsdokumentasjonen er regnskapsførers eiendom og skal ikke inneholde originalt regnskapsmateriale. Oppdragsdokumentasjonen skal oppbevares i ti år etter utløpet av regnskapsåret.

Oppdragsdokumentasjonen skal inneholde:

- Faste opplysninger, herunder oppdragsavtale, fremdriftsskjema og kvalitetskontrolldokumentasjon
- Avstemminger av eiendeler og gjeld, herunder nødvendige spesifikasjoner av disse
- Avstemminger av resultatkonti
- Årsregnskap og ligningsoppgaver, herunder sporbarhetsspesifikasjoner dvs. en oversikt som viser sammenhengen mellom selskapets saldobalanse og kontosaldoer og det endelige sammenstilte årsregnskapet.
- Korrespondanse med oppdragsgiver hvor det er påpekt feil og mangler.

Oppdragets fremdrift skal dokumenteres med dato for alle gjennomførte vesentlige ledd i arbeidet. Ved et oppdrag det her er tale om, vil dette være dato for utarbeidelse av ligningspapirer, dato for utarbeidelse av årsregnskap og dato for kvalitetskontroll.

Det vil også være hensiktsmessig å lage en kort beskrivelse av forhold av betydning som er diskutert med ledelsen.

Kvalitetskontroll

GRFS' krav til kvalitetskontroll er til en viss grad basert på at regnskapsfører er underlagt forskrift om risikostyring og internkontroll (risikostyringsforskriften). En revisor som utarbeider årsregnskap med hjemmel i den midlertidige forskriften, er ikke underlagt risikostyringsforskriften. GRFS-ene er basert på at kvalitetskontroller skal foretas av en autorisert regnskapsfører, og at de må utføres løpende gjennom året. For et årsoppgjørsoppdrag er det tilstrekkelig at den utføres i tilknytning til årsoppjøret. Kontrollen kan utføres av en ansvarlig revisor.

Det skal foretas en årlig overordnet intern kontroll på oppdragsnivå. GRFS 1.6.2 krever at følgende kontrolleres for hver oppdragsgiver:

- Oppdragsavtale er à jour
- Fullmakter er skriftlig dokumentert
- Oversikt (logg) over mottak og utsendelse av regnskapsmateriale og annen informasjon, henholdsvis fra og til oppdragsgiver, oppdateres fortløpende

- Avstemminger utføres periodisk og dokumenteres tilfredsstillende
- Fremdriftsoversikt som viser hva som er utført for oppdragsgiver holdes à jour
- Oppdragsdokumentasjon er à jour
- Det skal foretas kontroll av medarbeideres oppdragsutførelse. Det forutsettes her at revisor har utarbeidet årsregnskap og ligningspapirer for oppdragsgiver tidligere, og at hensiktsmessige rutiner for slik kvalitetskontroll allerede er etablert.

Utført kvalitetskontroll skal dokumenteres.

Avslutning av oppdrag

Revisor har plikt til å frasi seg oppdraget hvis oppdragsgiver vesentlig misligholder sine plikter etter oppdragsavtalen slik at revisor ikke har mulighet til å produsere eller gi grunnlag for avtalt lovbestemt rapportering. Dette vil for eksempel gjelde dersom revisor ikke mottar regnskapsmateriale tidsnok til å kunne utarbeide ligningspapirer og årsregnskap innen lovens frister.

Oppdragsgivers innleverte dokumentasjon skal tilbakeleveres snarest mulig.

Utarbeidelse av årsregnskap for 2011 – autoriserte regnskapsførere

For revisorer og revisjonsselskap som ikke er omfattet av den midlertidige forskriften, dvs. godkjente revisjonsselskaper som også er autorisert regnskapsførerselskap og godkjente revisorer som også er autoriserte regnskapsførere når virksomheten drives i form av enkeltpersonforetak, vil oppdraget med å utarbeide årsregnskap være et regnskapsføringsoppdrag hvor regnskapsførerlov og forskrift gjelder fullt ut.

For revisjonsselskaper innebærer dette at oppdragsansvarlig må være autorisert regnskapsfører og at risikostyringsforskriften gjelder.

I den videre beskrivelsen forutsettes at revisor reviderte fjorårets regnskap og også utarbeidet årsregnskap og ligningspapirer. Bortsett fra kravet i GRFS 0.2.7 om at det minst én gang årlig skal foretas en gjennomgang av vesentlige risikoer og de interne kontrolltiltakene som sikrer mot disse, anses kravene i god regnskapsførings-skikk om forutsetninger for å påta seg oppdrag oppfylt i en slik situasjon.

Etablering av oppdrag

De samme kravene som beskrevet ovenfor under punktet *Krav til oppdragsutførelse – Etablering av oppdrag* gjelder, men i tillegg

må oppdraget meldes til Enhetsregisteret. Det følger av enhetsregisterloven § 6 første ledd bokstav e) at selskapet har plikt til å registrere sine(e) eksterne(e) regnskapsfører(e), og av regnskapsførersforskriften § 3-1 første ledd at regnskapsfører har plikt til å se etter at denne meldeplikten overholdes. Regnskapsfører vil da også få automatisk tilgang i Altinn. Dersom klienten bruker en annen regnskapsfører til bokføringen, må begge registreres. Enhetsregisteret må ha særskilt melding om at begge skal stå i registeret, ellers vil den første regnskapsføreren bli slettet. Ny regnskapsfører meldes på vanlig måte ved bruk av Samordnet registermelding i Altinn eller på papir. Erklæring fra ny regnskapsfører (revisor) om at vedkommende påtar seg oppdraget, legges ved.

Gjennomføring av oppdraget

De samme kravene som beskrevet ovenfor under punktet *Krav til oppdragsutførelse – Gjennomføring av oppdraget*, gjelder. Kvalitetskontrollen må imidlertid utføres av oppdragsansvarlig eller annen autorisert regnskapsfører, og det er krav om at regnskapsførervirksomheten gjennomfører en systematisk gjennomgang av at rutinene gjennomføres som forutsatt.

Avslutning av oppdrag

De samme kravene som beskrevet ovenfor under punktet *Krav til oppdragsutførelse – Avslutning av oppdrag*, gjelder, men i tillegg må regnskapsfører påse at det sendes melding til Enhetsregisteret om at oppdraget opphører.

Annet

Opplysninger om regnskapsfører i næringsoppgaven

På side 1 i Næringsoppgave 2 skal det gis opplysninger om regnskapsfører. Her skal det gis opplysninger om den eksterne regnskapsføreren som har utført den løpende bokføringen gjennom året. Utfører foretaket bokføringen selv, men bruker eksterne regnskapsfører til å utarbeide årsregnskapet, skal det opplyses om denne regnskapsføreren. Det gjelder også for en revisor som har autorisasjon som regnskapsfører og som har utarbeidet årsregnskapet for en ikke-revisjonsklient.

Der en revisor som ikke har autorisasjon som regnskapsfører, har utarbeidet årsregnskapet for en ikke-revisjonsklient i medhold av den midlertidige forskriften, skal verken feltene om regnskapsfører eller revisor fylles ut med opplysninger om denne revisoren.

Økonomisk styring og kontroll. Punktum.



(KIT) REINO Foto: Monkey Business



Finales programmer tar over der økonomisystemene stopper, og hjelper deg videre med årsregnskap, noteopplysninger, ligningsoppgaver, skatteberegning, avstemming, dokumentasjon, analyse- og nøkkeltallrapporter, prognoser, grafer, perioderapporter, konsernregnskap, avskrivninger, driftsmiddeloversikt, aksjeoversikt, kontantstrømoppstilling m.m. I tillegg valideres dataene automatisk mens du arbeider, slik at feilføringer avsløres umiddelbart. Gratis demoversjoner finner du hos www.finale.no.

